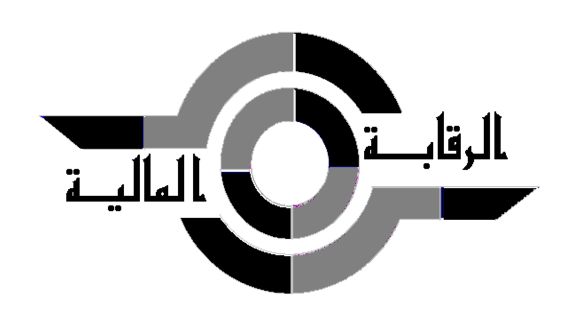



**وزارة المالية**




# معايير الرقابة المالية في الجهات الحكومية

**إعداد :**

**المراقب المالي**
**سعود التركي**

**المراقب المالي**
**مشعل الزعبي**




**الحمد رب العالمين ، السميع العليم الذي أحاط بكل شيء علما .**

**قال ا تعالى في كتابه الكريم " قل هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون " ، وهذه الآية الكريمة ترشدنا في عملنا خصوصا أن العلم والمعرفة للمراقب المالي تعتبر أحد معايير الرقابة المالية الحكومية .**

**و في الحقيقة أن موضوع الرقابة المالية الحكومية من الموضوعات الجديدة التي تعرض لها القليل من الكتب النادرة على الرغم من أنها تمس الكيان التنظيمي للدولة لأنها ضرورة لازمة لحماية المال العام؛ كما يعتبر هدف رئيسي لرفع مستوى الكفاءة و الأداء وترشيد الإنفاق وبرمجته.**

**والرقابة المالية الحكومية تواكب عملية الأنشطة الإقتصادية فتأتي قبلها ، و هناك حقيقة علمية وهي أن أعمال الرقابة المالية هي أوسع من نطاق أعمال التدقيق لأن التدقيق جزء من أعمال الرقابة المالية ؛ أما الرقابة المالية فتشمل أعمال تحقق مستمرة و شاملة للأنشطة الإقتصادية عموما كما أنها مصدر من مصادر المعلومات الضرورية .**

**وختاما نود التنويه أننا حاولنا أن تكون الدراسة عبارة عن جرعة من المعلومات المركزة عن معايير الرقابة المالية الحكومية بصفة عامة ومدى تطابقها مع ماهو معمول به في قطاع الرقابة المالية في دولة الكويت بصفة خاصة هذا من جهة ومن جهة أخرى أن تكون معلومات سريعة ومفيدة وسهلة في نفس الوقت حتى يسهل الإستفادة منها.**

# معايير الرقابة المالية الحكومية

يمكن الاستفادة في مجال الرقابة المالية الحكومية من معايير التدقيق الحكومية (GOVERNMENT AUDITING STANDERDS) التي تـم تطويرهـا وتطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية ، والتي تطبق على الوحـدات الحكوميـة المختلفة و الوحدات الأخرى التي تتلقى دعما من الحكومـة ، وتتنـاول المعـايير تدقيق الوحدات والبرامج والأنشطة والوظائف ، ويطبق هـذه المعـايير المراقـب المالي الحكومي والمراقب المالي غير الحكومي من القطاع الخاص عندما يمـارس مهامه على وحدة حكومية ، كما يطبقها المراقبون المـاليون المكلفـون بالتـدقيق سواء من وزارة المالية أو من أي جهة رقابية أخرى .

والغرض من هذه المعايير هو مساعدة ذوي العلاقة على القيـام بمهـامهم ومسئولياتهم و تشمل مفاهيم و مجالات الرقابة بالإضـافة إلـى بيـان شـروط و مواصفات الممارسين لعملية الرقابة .

## أولا المعايير العامة للرقابة المالية الحكومية:

### المعيار العام الأول : المؤهلات (QUALIFICATIONS) :

***(يجب أن يحوز القائمين على الرقابة على المؤهلات الملائمة للمهام المطلوبة)***

أي أن يكون ملما بالرقابـة علـى الوحـدات الحكوميـة ، وعلـى معرفـة بخصوصية الوحدة التي يراقب عليها وبيئتها .

كما يستوجب هذا المعيار أن يعتمد المراقب المالي بـرامج تعلـيم وتـدريب مستمرة من شأنها زيادة تأهيله في التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير .

و تشمل مؤهلات المراقب المالي الإلمام بالطرق و الأساليب المعتمـدة فـي الرقابة المالية على الوحدات الحكومية، والبرامج الحكومية ، ومهـارات الإتصـال والمراسلة وتنفيذ مهام الرقابة المتنوعة ، واستخدام العينات ، والتدقيق بالحاسوب ومعرفة الأسس المحاسبية التي تطبقها الوحدة ، و أن يكون حائزا على الشـهادة العلمية التي تسمح له بممارسة هذه المهام .

**ونجد أن وزارة المالية في دولة الكويت ممثلة بقطاع الرقابة المالية في هذا المجال قد حققت المؤهلات المطلوبة في المراقب المالي من عدة نقاط هي :**

- **أن يكون حاصلا على الإجازة الجامعية في المحاسبة .**
- **لديه خبرة 5 سنوات في المحاسبة الحكومية أو 7 سنوات في المحاسبة التجارية .**
- **أن يجتاز مانسبته 80% من الإختبار التحريري الذي يعقد للمفاضلة بين المتقدمين لشغل وظيفة مراقب مالي .**

## المعيار العام الثاني : ***الإستقلالية (INDEPENDENCE)***

***( في كل الأمور المتعلقة بالرقابة ، يجب أن يكون المراقب أو المدقق– مكتب أو أفراد ، حكومي أو خلافه – بعيدا عن كل ما من شأنه إضعاف استقلاله ، وأن يكون مستقلا تنظيميا ، وأن يحافظ على مظهره وموقفه المستقل ) .***

**يحمل هذا المعيار المراقب المالي المسئولية في التزام الإستقلالية التي تضمن عدم إضعاف رأيه واستنتاجاته وتقديره وتوصياته وعدم الإضرار بأي طرف ثالث .**

**ويخضع لهذا المعيار المدققون والخبراء والإستشاريون ومن في حكمهم وعلى المراقب في حالة وجود أي عائق أو مؤثر على الإستقلالية بيان ذلك في الجزء الخاص بالنطاق في التقرير .**

**والملاحظ للرقابة المالية في دولة الكويت أن المراقب المالي يتمتع بالاستقلالية التامة في أداء عمله وفق قرار معالي وزير المالية رقم (30 ) لسنة 2000 حيث أنه يتبع وزارة المالية وليس الجهة التي يعين فيها كمراقب مالي ولديه القدرة على ابداء رأيه دون أي عوائق مادام ملتزما بالقوانين واللوائح والتعاميم الصادرة من وزارة المالية أو أية جهة أخرى لها صلاحية اصدارها .**

## المعيار العام الثالث : الحذر المهني
## ( DUE PROFESSIONAL CARE)

***( يجب ممارسة الحذر المهني عند تنفيذ مهام الرقابة وعند إعـداد التقارير بذلك )***

**ويستوجب ذلك إتباع معايير التدقيق الحكومية المقبولة قبولا عاما ، ويعنـي ذلك تطبيق تقدير أوحكم له مغزى عند تحديد مجال الرقابـة أو التـدقيق واختيـار المنهجية وطريقة التدقيق والرقابة .**
**وممارسة الحذر المهني تكون في إختيار المعايير الواجبة التطبيق على العمل المرغوب تنفيذه .**
**في حين أن المراقب المالي مسئولا عن تطبيق الحذر المهني سواء كان على مستوى الجهة أو على مستوى المراقب كشخص ، إلا أن هذه المسئولية لا تعنـي أن المراقب المالي معصوم عن الخطأ .**
**أما بالنسبة للمراقب المالي في دولة الكويت نجد أن الحذر المهنـي موجـود وبصورة دقيقة حيث أن عمليات الرقابة المالية لديه بصورة مستمرة يوميا وعلـى جميع المستندات حيث أنه يمارس عمله الرقابي داخل الجهة وهـو مقـيم بصـفة مستمرة ولديه مكتب دائم في الجهة .**

## المعيار العام الرابع : رقابة النوعية (QUALITY CONTROL )

***( على كل وحدة رقابة أن تمارس الرقابة وفقا لهـذه المعـايير أن تطبق نظام رقابة نوعية داخلية فيها )***

**يقدم نظام الرقابة النوعية الداخلي في الجهة ضمانات :**

- **بأن معايير الرقابة قد إتبعت وطبقت .**
- **بأن الإجراءات والسياسات الرقابية قد إتبعت وطبقت .**

**تعتمد طبيعة ومحتوى نظام الرقابة الداخلية للجهة على عدة عناصـر مثـل الحجم ، طبيعة العمل فيها ، هيكلها التنظيمي ، إعتبارات عناصر التكلفة والمنفعـة فيها .**
**ويقوم المراقب المالي المعين من قبل وزارة الماليـة فـي دولـة الكويـت بممارسة رقابة النوعية بشكل فعال حيث أنه يقوم بالرقابة المستمرة التـي تمكنـه**

**من معرفة أن الجهة تقوم بتطبيق معايير الرقابة والأجراءات السليمة وإذا قامـت بخلاف ذلك فإنه يقوم بتوجيه الجهة لتقويم وتصحيح الأخطاء التي قد تقع فيها .**

## معايير العمل الميداني للرقابة المالية :

### 1 ـ المعيار الميداني الأول : التخطيط (PLANING)

***( أن يتم التخطيط الجيد للعمل وأن يراعي المراقب معيـار الأهميـة النسبية والأمور الأخرى ، التي تتحدد على أساسها طبيعة وتوقيـت ومضمون إجراءات الرقابة وتقويم نتائج هذه الإجراءات ، وأن على المراقب متابعة الملاحظات و التوصيات )***

**ويعتمد تقدير الأهمية النسبية على التقدير المهني للمراقب وعلى درجة الثقة التي يضعها المراقب للجهة .وتتحدد على أسـاس الكميـة والنوعيـة والظـروف المحيطة بها .**

**وفي قطاع الرقابة المالية في دولة الكويت يقوم المراقب المـالي بـالتخطيط الجيد للعمل الرقابي بحيث يتم وضع خطة عمل في بداية السنة المالية ويتم توزيع المهام على أعضاء وحدة الرقابة المالية ، كما يتم متابعة الملاحظات والتوصـيات مع الجهة لتلافي المخالفات والملاحظات مستقبلا وهذا كما قلنا سابقا يرجع لكـون الدور الأساسي للمراقب المالي توجيهي رقابي يقوم على أساس تقـديم المشـورة والاقتراحات والتوصيات .**

### 2 ـ المعيار الميداني الثاني : المخالفات والممارسات غير القانونية وعدم الإلتـزام (IRREGULARITIES,ILLEGAL ACTS,AND OTHER NONCOMPLIANCE)

**أ ـ يجب أن يعمل المراقب المالي على تقديم الضمان المعقول لإكتشاف المخالفات ذات الأهمية .**

**ب ـ يجب أن يصمم المراقب المالي ليقدم الضمان المعقـول لإكتشـاف التلاعـب الناتج مباشرة عن الممارسات غير القانونية .**

**ج ـ على المراقب المالي أن يكون على معرفة بالنتائج التي قد تحدثها الممارسات غير القانونية وغير المباشرة .**

**كما أن على المراقب أن يصمم التدقيق ليقدم الضمان المعقول لاكتشاف التلاعب الناتج عن عدم الالتزام بتعليمات وقرارات ولوائح وزارة المالية ، و ديوان الخدمة المدنية ، وزارة التخطيط و غيرها.**

**فالمراقب مسئول عن معرفة المجالات المحتملة للتلاعب والممارسات غير القانونية التي يمكن أن تحدث في الجهة التي يقوم بالرقابة عليها ، لذلك عليه أن يضع خطة الرقابة التي تضمن اكتشاف أية ممارسة ذات أهمية .**

**كما أنه قد يستفيد من استشارات قانونية لتقدير أهمية المخالفات وأثرها المادي والمالي وأن يطلع على الاتفاقيات والعقود وأن يستعين بالمحققين والمسئولين الحكوميين وما شابه .**

**وعليه أن يبذل ما يستطيع من حرص مهني يمكنه من تقدير حصول الممارسات غير القانونية المحتملة ، وبناء على ذلك فإن اكتشاف ممارسات غير قانونية في تاريخ لا حق لا تعني تقصير المراقب ، كما أن قيام المراقب بواجبه المهني لا يعني نفي احتمال حصول ممارسات غير قانونية .**

**وبالنسبة لهذا المعيار يمكن القول بأن المراقب المالي في دولة الكويت يعتبر من صميم عمله حيث يقوم بتوثيق ودعم المخالفات والممارسات غير القانونية إن وجدت بالمستندات التي يمكن الحصول عليها وذلك لأنه يقوم بتدقيق وفحص المعاملات بدقة من جميع الجوانب للاطمئنان إلى صحتها .**

### *3- المعيار الميداني الثالث : الرقابة الداخلية* **Internal Control :**

## ( على المراقب المالي أن يفهم بشكل كاف ضوابط الرقابة الداخلية من أجل أن يتمكن من تخطيط الرقابة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي سيجريها ) .

**على أنه على المراقب أن يراعى جوانب أو مجالات الرقابة الداخلية الأربعة وهي البيئة وحماية الرقابة والرقابة على الالتزام بالقوانين والتشريعات وتقدير المخاطر الرقابية .**

**وهنا نلاحظ أن وزارة المالية في دولة الكويت ممثلة بقطاع الرقابة المالية أدركت أهمية هذا المعيار لذا قامت منذ البداية بتضمين قراراتها وتعاميمها المختلفة**

**مواد تشير إلى ضرورة اهتمام الجهات الحكومية بتفعيل وتطوير الرقابة الداخلية فعلى سبيل المثال لا الحصر ضمنت كتابها رقم 35 لسنة 2004 الموجه**

لوحدات الرقابة المالية بخصوص آلية التقارير الدورية بند (3) للقيام بدراسة مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية في الجهة .

### *4- المعيار الميدانى الرابع : أوراق العمل Working Papers :*

**( يجب أن يحتفظ المراقب المالي بسجل عن عمله على شكل أوراق عمل ، ويجب أن تشمل أوراق العمل معلومات كافية ، تساعد أي مراقب مالي على غير إطلاع على الجهة أن يصل لقناعة تدعم ما وصل إليه المراقب من الاستنتاجات والتقديرات )**

ذلك أن أي استنتاجات يقدمها المراقب تتم مراجعتها من قبل مسؤول آخر ، لذلك تخدم أوراق العمل في المراجعة التي يجريها المسؤول ويجب أن تولد لديه نفس القناعة التي تولدت لدى المراقب الأول .

وهنا نرى حرص قطاع الرقابة المالية في دولة الكويت على الطلب من وحدات الرقابة المالية الاحتفاظ بأرشيف يتضمن العديد من المستندات والملفات التي تتضمن قوانين وقرارات وتعاميم وكتب دورية يتم الاستفادة منها عند الحاجة أو عند الطلب .

ختاما تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما والتي تطبق على الوحدات غير الحكومية ، يمكن تطبيقها على الوحدات الحكومية أيضا .

## *معايير إعداد التقارير للرقابة المالية الحكومية :*

## *Reporting Standards for Financial Audits :*

لأغراض تدقيق القوائم المالية ، فإنه تنطبق معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما والمتعلقة في الأساس في تدقيق القوائم المالية للوحدات غير الحكومية على تدقيق القوائم المالية للوحدات الحكومية وتلك المعايير هي :

1- أن يتضمن التقرير فيما إذا تم إعداد الميزانية والحساب الختامي وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .
2- أن يظهر في التقرير الحالات التي لم يتم فيها إتباع نفس الإجراءات التي اتبعت سابقا .
3- أن يفصح بوضوح عن الكفاية والقدر من القناعة في إعداد الميزانية و الحساب الختامي أو أن يظهر التقرير خلاف ذلك .

أما بالنسبة لاعداد التقارير من قبل المراقب المالي في دولة الكويت فقد وضعت وزارة المالية ممثلة بقطاع الرقابة المالية آلية لتقديم التقارير تتمثل بأن يقوم المراقب المالي بتقديم تقارير شهرية ونصف سنوية وختامي السنة المالية عن سير الأعمال في الجهة المعين فيها بحيث يتضمن التقرير العناصر التالية :

- البيانات الاحصائية من حيث عدد العمليات المالية التي تم اعتمادها .
- المخالفات والملاحظات التي وقعت فيها الجهة خلال الفترة الزمنية للتقرير .
- الاجتماعات والمذكرات التي قام بها المراقب المالي ضمن نطاق الجهة وخارجها .
- الإنجازات التي تحققت بتوجيه ومتابعة من المراقب المالي ولها أثر إما مادي أو من ناحية تقليل أو تصحيح بعض المخالفات .
- مواطن الهدر في ميزانية الجهة وطرق المعالجة .
- توصيات المراقب المالي لمعالجة المخالفات .
- مدى تعاون وتجاوب الجهة في تنفيذ توصيات ومقترحات المراقب المالي.
- مدى كفايةأنظمة الرقابة الداخلية في الجهة .
- الدراسات والبحوث التي قام بها المراقب المالي سواء بصفة عامة أو على مستوى الجهة المعين فيها .

بالإضافة إلى هذا يقوم المراقب المالي بإعداد تقارير دورية نصف سنوية وسنوية ترفع للإدارة العليا في الجهة تتضمن المخالفات والملاحظات ومواطن الهدر حتى يمكن دراسة جوانب الخلل وامكانية تلافيها مستقبلا .

***يضاف إلى هذه المعايير ، المعايير الإضافية الآتية والمتعلقة حصرا بالوحدات الحكومية .***

***المعيار الإضافي الأول : الاتصال مع لجان الرقابة ومع المسؤولين :***

**( على المراقب أن يوصل معلومات محددة تتعلق بموضوع التدقيق أو التقرير على لجان الرقابة أو الأشخاص الذين تم التعاقد معهم على التدقيق ) .**

والمقصود بتلك الجهات : الجهات المعنية بالرقابة أو تلك التي تم التعاقد على التدقيق معها ، ومن المعلومات التي يجب توصيلها :

- مسؤوليات المراقب عن الرقابة : سواء تلك المتعلقة بالرقابة الداخلية أو تدقيق الالتزام بالتشريعات .
- طبيعة أي أعمال تدقيق إضافية سيشملها التدقيق بناء على متطلبات تشريعية والاتصال قد يكون شفويا أو خطيا .

ويقوم قطاع الرقابة المالية في دولة الكويت في بعض الحالات التي يرى فيها بعض التجاوزات بتشكيل لجان وفرق عمل من المراقبين الماليين للوقوف على أسباب هذه التجاوزات ومقابلة المسئولين بالجهات المعنية وتدارسها وايجاد الحلول المناسبة لها .

***المعيار الإضافي الثاني : التقرير عن الالتزام بمعايير الرقابة الحكومية المقبولة قبولا عاما :***

**( أن يتضمن التقرير أن الرقابة قد تمت وفقا لمعايير الرقابة الحكومية المقبولة قبولا عاما ) .**

والهدف من ذلك بيان المراجعة التي اعتمدها المراقب أثناء قيامه بمهامه ، وفي حالة اتباع مراجعة معينة يتوجب عليه بيان أسباب ذلك .

والمراقب المالي في دولة الكويت يعتمد عمله على معايير الرقابة المالية الحكومية من بذل العناية المهنية اللازمة مع المرونة والإلتزام بالتوجيه البناء للجهة وتوجيهها إلى الطرق السليمة لعلاج وتلافي المخالفات والملاحظات .

***المعيار الإضافي الثالث : التقرير عن الالتزام بالتشريعات والضوابط الرقابية :***

**( أن يبين التقرير نطاق تدقيق الالتزام بالتشريعات والضوابط الرقابية أو أن يشير على التقارير التي تناولت هذه الأمور ، وعند إظهارها نتائج الرقابة يجب بيان الأفعال غير القانونية والممارسات والأخطاء وعدم الالتزام ما دامت لها آثار مادية ) .**

**وفي هذا المجال نجد أن المراقب المالي في دولة الكويت يتبع آلية تقارير تم وضعها بعناية من قبل قطاع الرقابة المالية ويتم تطويرها باستمرار ويوضح فيها الضوابط الرقابية والممارسات غير القانونية والمخالفات والملاحظات حيث أنه يعتمد أسلوب التدقيق**

**المباشر والمستمر لأوراق العمل بطريقة تمكنه من بيان المخالفات والملاحظات أولا بأول وإعلام الجهة وقطاع الرقابة المالية بمذكرات عن الأمور التي لها أثر مالي مما يدل على تواصل المراقب المالي مع الجهة المعين فيها ومع قطاع الرقابة المالية الذي يتبعه .**

***المعيار الإضافي الرابع : المعلومات السرية والشخصية :***

**( إذا كانت معلومات معينة ممنوعة من الإطلاع العام ، يجب أن يشمل التقرير بيان طبيعتها والمتطلبات التي جعلت حذفها لزوميا )**

**وبالتالي فإن حق الاطلاع على تلك المعلومات تكون محصورة بالأشخاص المسموح لهم بذلك فقط.**

**وفي قطاع الرقابة المالية في دولة الكويت فإن المعلومات والتقارير التي يعدها المراقب المالي ينحصر الإطلاع عليها على قطاع الرقابة المالية في وزارة المالية والتي تقرر بدورها أهمية تعميمها من عدمه .**

***المعيار الإضافي الخامس : توزيع التقرير :***

**( يوزع المراقب التقرير المكتوب على ذوي العلاقة في الوحدة التي يتم التدقيق عليها أو الجهة التي طلبت التدقيق ، الجهات الممولة ، ما لم يكن هناك مانع قانوني من ذلك ، ويرسل نسخ من التقرير لذوي العلاقة بنتائج الرقابة ، وما لم يمنع التشريع ، فإنه يمكن توزيع التقرير للإطلاع العام ) .**

**مع ملاحظة أن يكون توقيت توزيع التقرير ملائما وكذلك أن يبين في كتاب تكليف المراقب الجهة التي تتولى توزيع التقرير والجهات التي سيوزع عليها ، أما المدقق الداخلي فيراعي الضوابط المعتمدة في الوحدة التي هو فيها.**
**أما في قطاع الرقابة المالية في دولة الكويت فإن التقارير الدورية حسب آلية التقارير المذكورة آنفا ترسل من وحدات الرقابة المالية في الجهات إلى مدير مكتب الرقابة المالية التابع له المراقب المالي حسب الجهة التي يتبعها حيث قسم قطاع**

الرقابة المالية في وزارة المالية بدولة الكويت إلى (4) مكاتب رقابة يرأس كل منها مدير مكتب تتبع مدير ادارة الرقابة المالية وهي :

- الرقابة المالية لوزارات الخدمات العامة والدفاع .
- الرقابة المالية لوزارات الخدمات الإجتماعية والإقتصادية .
- الرقابة المالية للجهات الملحقة .
- الرقابة المالية للجهات المستقلة .

## المراجع :


- د. عوف محمود الكفراوي.الرقابة المالية النظرية والتطبيق . الإسكندرية ، مطبعة الإنتصار ، 1998 .
- د. إسماعيل حسين أحمرو . المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. عمان،دار المسيرة ، 2003 .
- حسام أبوعلي الحجاوي . الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية . عمان ، دار الحامد ، 2004 .
- د. ماهر موسى العبيدي . مبادىء الرقابة المالية . الطبعة الثالثة . بغداد ، مطبعة المعارف ، 1991 .
- د. عبدالفتاح الصحن و فتحي السوافيري . الرقابة والمراجعة الداخلية . الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2004 .
- robert j. freeman and craig d. governmental and nonprofit accounting.New jersey,p.796-829

مراجع في مواقع الإنترنت :

- موقع معايير المراجعة الحكومية

www.gao.gov

- مؤتمر أنتوساي2003

www.incosai2004.hu/arab/